

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 10, n. 4, p. 86-105, out./dez., 2014

doi:10.4270/ruc.2014431

Disponível em www.furb.br/universocontabil



A INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES INDEPENDENTES: UM ESTUDO DA PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE AS SITUAÇÕES QUE INFLUENCIAM A SUA PERDA¹

INDEPENDENT AUDITOR'S INDEPENDENCE: A STUDY OF THE PERCEPTION OF AUDITORS ON SITUATIONS THAT INFLUENCE YOUR LOSS

INDEPENDENCIA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE: UN ESTUDIO DE LA PERCEPCIÓN DE LOS AUDITORES EN SITUACIONES QUE INFLUYEN EN SU PÉRDIDA

Jefferson Batista de Oliveira

Bacharel em Ciências Contábeis

Endereço: Rua General Joaquim Inácio, 790, 9º andar

Empresarial Sá Leitão - Ilha do Leite

CEP: 50070-270 - Recife - PE

E-mail: jeffbo@gmail.com

Telefone: (81) 9272-1677

Juliana Gonçalves de Araújo

Mestranda em Ciências Contábeis - PPGCC

Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Endereço: Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária

CEP: 50670-901 - Recife - PE

E-mail: juhliana.araujo@gmail.com

Telefone: (81) 8522-9600

Davi Jônatas Cunha Araújo

Mestrando em Ciências Contábeis - PPGCC

Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

Endereço: Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária

CEP: 50670-901 - Recife - PE

E-mail: davijonatasss@gmail.com

Telefone: (83) 8808-8084

Umbelina Cravo Teixeira Lagioia

Doutora em Administração - PROPAD

Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - UFPE

Endereço: Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária

CEP: 50670-901 - Recife - PE

E-mail: umbelinalagioia@gmail.com

Telefone: (81) 8854-0770

RESUMO

O objetivo do estudo foi verificar a percepção dos auditores independentes sobre situações capazes de influenciar na perda da própria independência profissional. O estudo utilizou-se de

¹ Artigo recebido em 02.04.2014. Revisado por pares em 12.08. Reformulado em 27.12.2014. Recomendado para publicação em 27.12.2014 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.12.2014. Organização responsável pelo periódico: FURB.

um questionário contemplando quatro eixos de análise relacionados à eventual perda de independência: 1) Quanto ao cliente; 2) Quanto às atividades do auditor; 3) Quanto ao perfil do auditor e 4) Quanto ao contrato. O questionário foi constituído de 23 questões de múltipla escolha. A amostra do estudo foi composta por auditores independentes atuantes na Região Metropolitana da Cidade do Recife (RMR), capital do Estado de Pernambuco, obtendo-se o total de 48 respondentes. Após a coleta dos dados, efetuou-se a tabulação dos mesmos no *software Microsoft Excel*, e realizou-se posterior análise dos dados através do *software IBM SPSS Statistics*, utilizando-se do teste *qui-quadrado*. Os resultados apontaram que os auditores apresentaram, em sua maioria, discordância quanto aos fatores dispostos no questionário. Contudo, os fatores relacionados às atividades dos auditores, como aqueles referentes ao vínculo pessoal existente entre auditor e cliente, ao interesse financeiro na entidade auditada, à relação trabalhista existente entre auditor e cliente e, com maior representatividade, ao parentesco com membros da gestão, apresentaram maior concordância pelos respondentes e indicam maior influência na perda da independência do auditor. Por outro lado, foram apontados resultados com elevado grau de discordância (mais de 80%) relacionados à categoria de perfil do auditor (gênero, cor, experiência, remuneração, formação) presumindo-se sua baixa interferência na independência da prestação do serviço. O resultado desse estudo sugere maior aprofundamento de variáveis que podem interferir na independência do auditor de forma mais qualitativa, demonstrando a percepção crítica dos auditores, assim como a sugestão de aumento da amostra estudada para todo o país.

Palavras-chave: Independência; Auditores independentes; perda.

ABSTRACT

The aim of the study was to verify the perception of independent auditors on situations that can influence the loss of their professional independence. The study used a questionnaire that contains four axes of analysis related to the possible loss of independence: 1) The customer; 2) the activities of the auditor; 3) Regarding the profile of the auditor and 4) The contract. The questionnaire consisted of 23 multiple-choice questions. The study sample was composed of independent auditors working in the Metropolitan Region of Recife (RMR), capital of the state of Pernambuco, yielding a total of 48 respondents. After collecting the data, performed the tabulation of the same in Microsoft Excel software, and held subsequent data analysis through IBM SPSS Statistics software, using the chi-square test. The results showed that the auditors had, mostly disagreement as to the factors arranged in the questionnaire. However, the factors related to the activities of auditors, and those concerning existing personal bond between auditor and client, the financial interest in the audited entity, the existing employment relationship between auditor and client, with greater representation, the relationship with members of management, showed best agreement by respondents and indicate greater influence on the loss of independence of the auditor. On the other hand, were appointed results with a high degree of disagreement (over 80%) related to the category of auditor profile (gender, color, experience, compensation, training) assuming its low interference in the independence of service. The result of this study suggests further deepening of variables that can interfere with the independence of the auditor of more qualitative way, demonstrating the critical perception of auditors, as well as increasing the sample studied suggestion for the whole country.

Keywords: Independence; Independent Auditor's; loss.

RESUMEN

El objetivo del estudio fue verificar la percepción de los auditores independientes sobre las situaciones que pueden influir en la pérdida de su independencia profesional. El estudio utilizó un cuestionario contiene cuatro ejes de análisis en relación con la posible pérdida de la

independencia: 1) El cliente; 2) En cuanto a las actividades del auditor; 3) En cuanto al perfil del auditor y 4) En cuanto al contrato. El cuestionario consta de 23 preguntas de opción múltiple. La muestra del estudio estaba compuesta por los auditores independientes que trabajan en la Región Metropolitana de Recife (RMR), capital del estado de Pernambuco, dando un total de 48 encuestados. Después de recoger los datos, realizó la tabulación de los mismos en el software de Microsoft Excel, y se mantiene el análisis posterior de los datos a través de software de IBM SPSS Statistics, mediante la prueba de chi cuadrado. Los resultados mostraron que los auditores tenían, en su mayoría desacuerdo en cuanto a los factores dispuestos en el cuestionario. Sin embargo, los factores relacionados con las actividades de los auditores y las relativas vínculo personal entre el auditor y el cliente existente, el interés financiero en la entidad auditada, la relación laboral existente entre el auditor y el cliente, con una mayor representación, la relación con los miembros de la dirección, mostró mejor acuerdo por los encuestados e indicar una mayor influencia en la pérdida de la independencia del auditor. Por otra parte, fueron designados los resultados con un alto grado de desacuerdo (más del 80%) en relación con la categoría de perfil auditor (género, color, experiencia, compensación, capacitación) asumiendo su baja interferencia en la independencia de servicio. El resultado de este estudio sugiere una mayor profundización de las variables que pueden interferir con la independencia del auditor de manera más cualitativa, lo que demuestra la percepción crítica de los auditores, así como el aumento de la muestra estudiada sugerencia para todo el país.

Palabras clave: *Independencia; Auditores independientes; pérdida.*

1 INTRODUÇÃO

As entidades têm como pressuposto a sua continuidade, e para que esta seja mantida, por vezes, faz-se necessário que os gestores analisem opções de captação de recursos junto aos sócios ou a terceiros. Uma dessas formas de captação para entidades de grande porte pode ser realizada através do processo de abertura de capital (*initial public offering - IPO*). No entanto, a entrada de uma empresa no mercado de capitais implica em exigências específicas de reporte e prestação de informações às partes interessadas.

Dessa forma, com a busca por provedores de capital no mercado, surge a necessidade de assegurar a veracidade das demonstrações contábeis. Esta verificação de fidedignidade das informações divulgadas tem como finalidade proteger o investidor, proporcionar maior confiabilidade e oferecer melhores condições para captação dos recursos necessários.

Conforme Almeida (2010), os investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis das empresas fossem examinadas por um profissional independente e de reconhecida capacidade técnica como medida de segurança para evitar a manipulação de informações. Tal função é desempenhada pelo profissional intitulado de Auditor Externo ou Auditor Independente.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 700 dispõe que a auditoria externa, ou independente, tem como principal objetivo expressar a opinião acerca da veracidade das demonstrações contábeis e verificar se estas estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (RES. CFC nº 1.231/2009).

Diante disto, a fim de alcançar o interesse público, de manter a qualidade da auditoria e exercer seu papel com independência de pensamento e de ações, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC PA 290 determina que o profissional auditor deve adotar uma postura mental independente e zelar pela sua independência, de modo a evitar fatos e circunstâncias que possam comprometer ou aparentar o comprometimento da integridade (RES. CFC nº 1.311/2010).

Contudo, mesmo havendo dispositivos legais que regulem os casos impeditivos de atuação do auditor no exercício da sua profissão, as Normas de Auditoria não alcançam todas

as situações que podem ocorrer durante a execução de suas atividades e, portanto, podem ocorrer circunstâncias em que o mesmo venha a perder sua independência.

Pela subjetividade das normas quanto à determinação dos casos impeditivos do exercício da auditoria por perda de independência, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção dos auditores sobre as situações que podem influenciar a perda da sua independência no desempenho de suas atividades profissionais?

Em vista do exposto, o objetivo do presente estudo foi verificar a percepção dos auditores quanto às situações que podem exercer influência para a perda da independência dos mesmos, ao realizarem suas atividades profissionais.

O estudo é justificado pela necessidade de verificar se o auditor compreende o fenômeno da independência como garantia de qualidade do seu trabalho e a partir disto, analisar a percepção destes sobre as circunstâncias que podem influenciar a perda de sua independência.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Histórico e Conceitos de Auditoria

Segundo Brown (1962), desde antes do século XVI na Itália, as atividades de auditoria possuíam o objetivo de prevenir fraudes em potencial nos navios que eram enviados de outros continentes com mercadorias e pedras preciosas, além da realização de suas práticas no processo de arrecadação de impostos dos cidadãos.

A partir do desenvolvimento econômico proveniente da Revolução Industrial, a necessidade da auditoria surgiu “em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados” (FRANCO; MARRA, 2011).

Nesse contexto, o crescimento das empresas conduziu um consequente aumento de investimentos realizados por essas organizações, tornando crescente a busca por recursos financiados por capitais próprios e de terceiros. No entanto, escândalos, fraudes e desvios ocorridos em grandes empresas - como a *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat* e *Xerox*, despertaram maior interesse, principalmente por parte destes provedores de capital, pela veracidade das informações contábil-financeiras divulgadas pelas empresas (SOUZA; SCARPIN, 2006).

Neste cenário, a auditoria se constitui um mecanismo para assegurar o alinhamento de interesses dos gestores e dos proprietários (detentores de capital), e, por meio das informações auditadas, os investidores se sentem mais seguros quanto à destinação de seus recursos (BECKER *et al.*, 1998). Desta forma, a auditoria torna-se uma aliada na diminuição do conflito de agência, termo utilizado por Jensen e Meckling (1972) para denominar o conflito resultante da assimetria de informação entre os administradores (agentes) e o investidor (principal).

Para que a qualidade da auditoria seja mantida, algumas práticas devem ser observadas pelos auditores na execução de seus trabalhos. Neste contexto, a imparcialidade representa uma das características presentes na execução das atividades do auditor e consequentemente, este não deve ser influenciado por fatores estranhos, preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem na perda de sua independência, além disso, este deve possuir o máximo de cautela na realização dos seus trabalhos e zelo na exposição de suas conclusões.

Em concordância, Dias e Reis (2005) contextualizam que as companhias devem, por força de lei, ser auditadas por profissionais qualificados que, embora contratados pelas mesmas, devem adotar uma postura independente e imparcial na prestação de seus serviços.

2.2 A Independência do Auditor e as Normas Brasileiras de Auditoria

No ano de 1997, a NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, em seu item “1.2 – Independência”, estabeleceu que o auditor deve exercer independência, “não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”.

Apesar de tratar de forma genérica a perda da independência, a mesma norma explicita situações que caracterizam circunstâncias de dependência entre auditores e auditados.

A NBC P1 ainda expõe os fatos que geram impedimento do exercício da prática de auditoria, como o vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, “sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que influenciem a gestão do negócio ou que sejam responsáveis por sua contabilidade”.

Outro ponto impeditivo do exercício da auditoria é o vínculo trabalhista com a empresa auditada. Assim, o auditor não deve ter tido relação de trabalho como “empregado, administrador ou colaborador associado nos dois últimos anos” na empresa, além de sua participação como acionista ou sócio da entidade, bem como, acesso privilegiado às informações financeiras e contábeis divulgadas. Ademais, a norma também determina como impedimento, a fixação, pelo auditor, de honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado e, ainda, qualquer outra situação que venha ocasionar conflito de interesse no exercício da auditoria, na forma definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

No entanto, as normas vigentes conduzem os fatos que impedem o exercício da auditoria de forma mais genérica e subjetiva, atribuindo ao auditor à responsabilidade de julgar sobre a matéria de impedimento por perda da independência. Dentre o conjunto dessas normas, a NBC TA Estrutura Conceitual (Resolução CFC nº 1.202/2009), define os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguarção, “na qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança”, destacando o objetivo da opinião do auditor para o aumento da confiança sobre as informações auditadas.

A NBC TA 200 (Resolução CFC nº 1.203/2009), em seu item A16, exige a independência para que o profissional auditor desempenhe suas atribuições, esclarecendo que “se exige que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria.” A norma também define que a independência abrange uma “postura mental independente e independência na aparência”, ressaltando a importância da referida independência para salvaguardar a capacidade de formação da opinião de auditoria.

Os itens 20 a 24 da NBC PA 01 (Resolução CFC nº 1.201/2009) determinam que a “firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem as exigências éticas relevantes”, incluindo àquelas relacionadas à independência. Neste contexto, a NBC TA 220 (R1) (Resoluções CFCs nºs 1.205/2009 e NBC TA 220(R1)/2014), em seus itens 9 a 11, dispõe sobre as responsabilidades do sócio do trabalho quanto ao cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria, determinando que este obtenha e avalie informações sobre possíveis ameaças à independência e que tome as medidas necessárias para eliminação ou redução dessas ameaças a um nível aceitável.

Consecutivamente, o CFC aprovou, em 2010, a Resolução nº 1.311, que dispõe sobre a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão, norma que foi revisada no ano de 2014 (R1). Tal aprovação foi efetuada com o objetivo de auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos de independência e que devem ser observados pelo auditor independente no exercício de suas atividades profissionais, visando à conquista e manutenção dessa independência. Em seu item 6, a referida norma estabelece que o auditor deve aplicar, como princípios básicos de independência, as seguintes ações: (a) adoção de uma postura que permita apresentar conclusões sem efeitos de influências que comprometam o seu julgamento profissional, de modo a possibilitar que sua atuação seja realizada com integridade, objetividade e ceticismo profissional; e (b) evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a

integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A NBC PA 290, em seu item 7, ainda dispõe que tais princípios e conceitos devem ser aplicados pelos auditores para “(i) identificar ameaças à sua independência; (ii) avaliar a importância das ameaças identificadas; e (iii) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável”. Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou que estas não podem ser aplicadas para eliminar ou reduzir as ameaças a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou o relacionamento que lhes dão origem, reduzir ou descontinuar o trabalho de auditoria. Nesse contexto, a referida norma também esclarece que o auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

2.3 Estudos Anteriores

Nesta seção objetivou-se sumarizar resultados de estudos voltados à temática da independência da auditoria. Diante disso, um dos trabalhos que abordam questões voltadas sobre a independência do auditor é o realizado por Carvalho e Pinho (2004), os quais buscaram verificar questões de independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente. Neste estudo, verificou-se que as questões de independência dispostas pelas normas aplicáveis à época não eram vistas pelos clientes de auditoria como pontos exclusivos de ocorrência de perda da independência.

Verificou-se ainda um estudo que analisou os motivos da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria independente. Neste caso, Stahn (2005) observou que a falta de qualidade nos trabalhos pode ser explicada quando a auditoria independente subordina-se aos administradores.

Outros trabalhos trataram da mesma temática (independência da auditoria), com o foco voltado também ao rodízio de auditores independentes. Neste sentido, cita-se o estudo de Formigoni *et al.* (2008), que teve como objetivo de pesquisa a verificação da contribuição do rodízio das firmas de auditoria para a independência profissional e qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria. Os autores verificaram que os gestores que compuseram a amostra do estudo afirmaram que a prática do rodízio não acarretou no aumento da independência dos profissionais de auditoria, tampouco na melhoria da qualidade dos serviços prestados pelos mesmos.

Oliveira e Santos (2007) também buscaram evidenciar aspectos da independência e da prática de rodízio no Brasil através da aplicação de questionários junto aos gestores das 300 maiores empresas, segundo dados da Revista Exame, dos 50 maiores bancos brasileiros indicados pela Revista Conjuntura Econômica, e de 70 profissionais atuantes em empresas de auditoria independente. Através deste estudo, os autores concluíram que a prática de rodízio entre as firmas de auditoria não é eficaz na diminuição da independência do auditor, e, consequentemente, não é característica fundamental na redução de fraudes.

Azevedo e Costa (2012) buscaram de forma correlata verificar os efeitos da mudança da firma de auditoria no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras. Os autores esperavam que a troca da firma de auditoria contribuísse para o aumento da independência e que o aumento da independência tivesse como consequência um menor nível de gerenciamento de resultados. As evidências encontradas são preliminares e não permitem afirmar que sempre que existe troca da firma de auditoria há, necessariamente, redução no nível de gerenciamento de resultados nas empresas brasileiras. Portanto, não foi possível afirmar que o rodízio resulte em aumento da qualidade das demonstrações contábeis.

Encontrou-se também trabalhos que buscaram investigar aspectos comportamentais no julgamento do auditor. A esse respeito, cita-se o trabalho de Firmino e Paulo (2013), o qual objetivou estudar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas,

inseridos em um cenário pessimista ou otimista, quando da execução dos trabalhos da auditoria. Os resultados obtidos sugerem que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais, sendo que eles podem apresentar opiniões distintas em seus relatórios. O presente estudo, portanto, avança em relação aos demais na medida em que busca verificar, na percepção dos próprios auditores quais são as circunstâncias que podem vir a ocasionar a perda de sua independência quando da execução dos seus trabalhos.

3 METODOLOGIA

O estudo se propôs a verificar qual a percepção dos auditores quanto às situações que podem exercer influência para a perda da independência dos mesmos, ao realizarem suas atividades profissionais. Para que este objetivo fosse alcançado foi definida uma pesquisa de caráter exploratório, por meio da aplicação de questionários estruturados a auditores independentes atuantes na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco.

O questionário foi construído de forma a garantir o total sigilo dos respondentes, e por este motivo, não foi levantada nenhuma pergunta de identificação do auditor. Ao iniciar a leitura do questionário, os auditores encontravam a seguinte afirmação: “O auditor deve ser independente. Não pode deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência. Dessa forma, julgue de acordo com a sua percepção as situações apresentadas abaixo”.

Com base nesta afirmação, os questionamentos foram agrupados em 4 grandes áreas e foram elaborados com base na relação entre o trabalho do auditor e seus clientes, às suas técnicas profissionais, ao seu perfil e à administração dos seus contratos. Consequentemente, o questionário foi seccionado em quatro blocos: 1) Quanto ao cliente; 2) Quanto às atividades do auditor; 3) Quanto ao perfil do auditor; e 4) Quanto ao contrato, sendo constituído de um total de 23 questões objetivas.

As respostas a cada uma dessas perguntas foram estruturadas com base na Escala *Likert* de 5 pontos, em que o ponto 1 correspondia a opinião “discordo totalmente” e os demais pontos, respectivamente, “discordo parcialmente”, “sou indiferente”, “concordo parcialmente” ou “concordo totalmente” com “a influência de cada circunstância apresentada na perda de minha independência na execução dos trabalhos”.

Além das questões objetivas, foi formulada uma única questão subjetiva, na qual o auditor era questionado sobre alguma situação adicional que considerava como possível causa da perda de independência no seu trabalho e que não havia sido abordada no questionário, no entanto, após a coleta de dados, verificou-se que não havia respostas, sendo esse questionamento não tratado na seção de análise.

Para coleta dos dados, a técnica utilizada consistiu na “bola de neve”. A amostra inicial foi composta por auditores que participaram de um curso de Pós Graduação *latu sensu* e que aceitaram responder ao questionário. Posteriormente, solicitou-se que estes auditores entregassem o questionário a outros auditores conhecidos. Dessa forma, a amostra final deste estudo foi composta de 48 auditores independentes atuantes na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco.

Garantiu-se aos participantes da pesquisa o total sigilo às suas identidades. Ressalta-se, contudo, que nesta amostra estão presentes auditores pertencentes às empresas de auditorias “*Big Four*” e de empresas de auditorias regionais.

Os dados coletados foram tabulados no *software Microsoft Excel*. A análise foi feita por meio da estatística descritiva (análise das respostas individualmente) e inferencial (associações significativas entre as respostas).

Para a análise inferencial fez-se uso do pacote estatístico *IBM SPSS Statistics*. O teste estatístico utilizado para realizar a análise inferencial foi o teste *qui-quadrado*, pois este é o

mais indicado para a natureza dos dados coletados. Com a finalidade de se reduzir a possibilidade do teste encontrar tabelas cruzadas sem dados em algum dos quadrantes, realizou-se um agrupamento das respostas obedecendo ao seguinte regramento: As respostas que correspondiam às afirmações “discordo totalmente”, “discordo parcialmente” e “sou indiferente” foram agrupadas como “DISCORDO”. As respostas que correspondiam às afirmações “concordo parcialmente” e “concordo totalmente” foram agrupadas como “CONCORDO”. Desta forma, o teste foi rodado com tabelas associativas do tipo “2 x 2”, e foram consideradas significativas as associações que obtiveram um p valor < 5%.

As principais limitações desta pesquisa dizem respeito ao tamanho da amostra e ao método empregado para coletar o questionário, que impossibilita a realização de outros testes estatísticos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico encontra-se seccionado em 4 partes, as mesmas presentes na estrutura do questionário aplicado, visando uma análise inerente a cada característica predominante à seção. Por fim, serão exibidas as relações inferenciais encontradas entre as alternativas dispostas, com o intuito de obter explicações mais aprofundadas.

As questões, no geral, foram elaboradas tanto a partir das normas aplicadas aos auditores quanto às questões práticas de sua rotina. Na maioria dos casos, a norma se tornou abrangente e genérica quanto à precisão de fatores que levem a perda da independência, atribuindo ao auditor um poder de discricionariedade maior quanto à eficiência de sua atividade.

Assim, esse bloco de análise objetiva apresentar, de maneira descritiva e inferencial, o comportamento apresentado pelos auditores quanto aos fatores que podem vir a influenciar na perda de sua independência.

4.1 Quanto ao Cliente

As assertivas presentes no questionário tiveram como base para a elaboração tanto a norma NBC P1, quanto a norma NBC PA 290 (R1), atualmente vigente, a qual trata dos clientes principalmente em seu item 7 – ameaças à independência. Na norma NBC PA 290 (R1) não são expostas situações específicas da perda da independência, mas são expostos pontos de forma genérica restando ao usuário o entendimento e a observação de fatos que a influencie.

Em sua primeira seção, o questionário abordou questões intrínsecas aos clientes e possíveis relações que, na opinião dos auditores, causam, ou não, a perda da independência do auditor.

O primeiro questionamento surge sobre a rentabilidade que o cliente proporciona ao auditor, e se este fator é levado em consideração no momento do exercício de procedimentos da auditoria, podendo modificar a forma de tratamento das informações. Para esta questão, a maioria dos auditores discordou da assertiva, entendendo que este fator não influencia na perda da independência. Desta forma, 29% afirmaram discordar totalmente, e também 29% discordaram parcialmente (cerca de 58% de discordância), enquanto apenas 35% afirmaram concordar (31% concordando parcialmente, enquanto 4% concordando totalmente).

O segundo questionamento realizado se refere a um cliente que é antigo, podendo esta característica interferir na independência do auditor. Quanto a esta questão, verificou-se que a maioria discorda totalmente (38%), enquanto que 29% discorda parcialmente. Este mesmo percentual é observado quando da opção “concordo parcialmente”, onde 14 auditores afirmaram concordar parcialmente com a influência desta variável (29%).

A terceira questão implica na análise da variável “expressão de mercado” do cliente. A maioria dos auditores (44%) discordam totalmente que a expressão de mercado seja um fator de influência, enquanto 27% discordam parcialmente e 19% concordam parcialmente.

As duas questões seguintes trataram do âmbito de atuação, sendo a primeira referente a uma atuação “local/regional”, enquanto a segunda a uma atuação “internacional”. Para a primeira alternativa, a maioria significativa dos respondentes optou por discordar totalmente deste fator de influência (65%), e 27% se mostraram indiferentes. O mesmo comportamento foi observado na questão seguinte, onde 63% discordam totalmente, enquanto o restante distribui sua resposta entre as alternativas “discordo parcialmente”, “indiferente” e “concordo parcialmente”, com 12%, 15% e 10%, respectivamente.

A última questão pertencente à seção referente aos clientes diz respeito à maior experiência do contador da empresa a ser auditada em detrimento à experiência do próprio auditor. Os auditores marcaram estar em discordância total com esta variável em 65%, enquanto 23% mostram-se indiferentes quanto a este aspecto, admitindo nenhuma interferência da experiência do contador da empresa a ser auditada. Na Tabela 1 são evidenciados os resultados a respeito das questões desse bloco.

Tabela 1: Influência dos Clientes na Perda de Independência

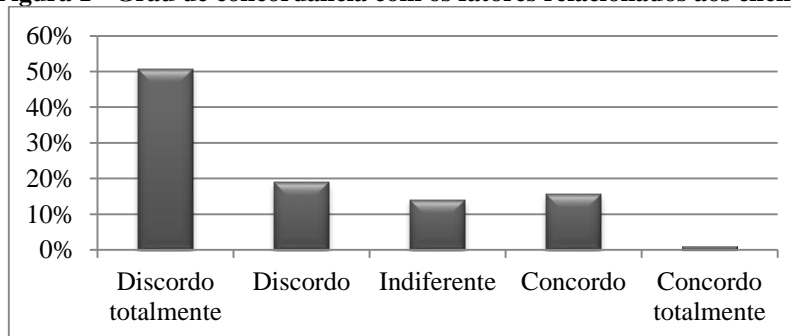
Questão	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Sou indiferente		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Cliente possui grande rentabilidade para a empresa de auditoria	14	29,2%	14	29,2%	3	6,3%	15	31,3%	2	4,2%
Cliente é antigo	18	37,5%	14	29,2%	2	4,2%	14	29,2%	0	0%
Expressão no mercado	21	43,8%	13	27,1%	4	8,3%	9	18,8%	1	2,1%
Empresa local/regional	31	64,6%	4	8,3%	13	27,1%	0	0%	0	0%
Empresa internacional	30	62,5%	6	12,5%	7	14,6%	5	10,4%	0	0%
Experiência do contador	31	64,6%	4	8,3%	11	22,9%	2	4,2%	0	0%

Fonte: Dados da Pesquisa

As questões de destaque deste bloco são referentes ao cliente possuir grande rentabilidade e fato de ele ser antigo, e, em menor grau, a expressão de mercado que a empresa auditada possui. Tais itens, segundo os auditores, podem vir a influenciar durante o exercício de sua atividade.

Desta forma, observa-se que a seção que diz respeito ao cliente foi predominantemente caracterizada pela discordância com os itens propostos, assim, expondo, na opinião dos auditores, que tais fatores não influenciam ou não se personificam como fatos impeditivos para a perda da independência. A fim de demonstrar o comportamento médio das variáveis de análises do bloco, a figura 1 exibe a média percentual de cada variável analisada para a seção “cliente”.

Figura 1 - Grau de concordância com os fatores relacionados aos clientes



Fonte: elaborado pelos autores

O resultado evidenciou que embora haja um maior grau de discordâncias dos fatores demonstrados no questionário, fatores como rentabilidade gerada para a empresa de auditoria e o fato de a empresa auditada ser um cliente antigo exercem certo grau de influência na perda da independência, como melhor demonstrado na Tabela 1.

4.2 Quanto às Atividades do Auditor

Esta seção foi composta por 7 questionamentos referentes às atividades desenvolvidas pelo profissional auditor. As assertivas foram elaboradas com base nas informações genéricas da NBC PA 290 (R1), e da norma NBC P1, a fim de verificar se os dispostos que anteriormente eram dispostos na norma ainda são abordados pelo auditor e influenciam na sua concepção acerca da perda da independência.

O primeiro questionamento levantado se refere ao segmento que o auditor está atuando, buscando verificar se este fator causa influência ao objeto deste estudo, a perda da independência do auditor.

Dessa forma, provocou-se à reflexão se o auditor perde sua independência quando: *“Irá auditar um segmento diverso daquele em que ele é especializado.”* Para esta assertiva, verificou-se um grau de discordância em 84%, dos quais cerca de 63% discordaram totalmente e 21% discordaram parcialmente, sendo o percentual de concordância parcial representado por apenas 6% (3).

A segunda proposição abordou sobre a execução de trabalhos simultâneos realizados pelos profissionais de auditoria independente, sendo o respondente questionado se o auditor perde sua independência quando: *“Está executando trabalhos simultâneos em vários clientes”*. Da mesma forma que a questão antecedente, houve grande representatividade de discordância total entre os respondentes, atingindo o percentual de 69% (33), enquanto 10% discordam de forma parcial, e 15% mostram-se indiferentes. Apenas 6%, como na questão supracitada, consideram parcialmente a influência deste fator.

A terceira indagação trouxe como referência a existência de contato prévio do auditor em relação às atividades desenvolvidas da empresa auditada. Semelhantemente às questões anteriores, a discordância total obteve maior representatividade com 71% (34), no entanto, a opção “indiferente” comportou-se de maneira divergente da anterior, atingindo o percentual de 21% (10). A discordância parcial foi à alternativa escolhida por apenas 6% (3), enquanto que apenas 2% (1) optou por concordar parcialmente pela influência da variável.

A quarta questão tratou do estabelecimento de vínculo pessoal com clientes, item também abordados nas normas. Nesta questão foi encontrada uma maior dispersão das alternativas escolhidas. O grau de discordância apresentou-se em 38%, composto por 17% (8) de discordância total dos respondentes e 21% (10) de discordância parcial. Cerca de 10% (5) mostraram-se indiferente a esta assertiva, enquanto 33% concordaram parcialmente com a influência do vínculo pessoal na atividade de auditoria, e 19% (9) concordam totalmente, perfazendo um percentual de 52% de concordância.

A quinta questão trouxe como variável de análise o “interesse financeiro” na empresa auditada, tema que é abordado de forma recorrente nas normas, e, semelhantemente a questão a respeito o vínculo pessoal, o interesse financeiro foi indicado pela maioria dos respondentes como uma influência na perda de independência do auditor. Aproximadamente 77% dos respondentes afirmou concordar com tal influência, onde 25% (12) apresentaram uma concordância parcial, e 52% (25) uma concordância total desta variável. O grau de discordância foi de 19% (8% discordando totalmente e 11% discordando parcialmente).

A sexta questão apresentou “grau de parentesco com membros da gestão” como variável. E, assim como nas duas questões antecedentes, o grau de concordância foi apresentado com maior representatividade. Cerca de 85% afirmou concordar com a influência de tal variável na perda da independência, apresentando 32% (15) de concordância parcial e 55% (26) de

concordância total. Apenas 6% (3) apresentaram discordância, assim como 7% mostrou-se indiferente.

A última questão teve o objetivo de esclarecer a respeito das relações de trabalho, onde é questionado se o auditor perde a independência quando: “*Já foi funcionário da empresa auditada*”. A maioria dos respondentes apresentou concordância, cerca de 70%, onde 35% (17) concordam parcialmente e 35% (17) concordam totalmente com a assertiva. O nível de discordância se apresentou em 25%, sendo 17% (8) discordantes totalmente, enquanto 8% (4) discordam parcialmente.

Nesta seção é possível identificar alguns comportamentos. Nas primeiras 3 questões, as quais envolveram auditar em um segmento diverso daquele em que o auditor é especializado, execução de trabalhos simultâneos em vários clientes e o conhecimento prévio das atividades desenvolvidas pela empresa auditada, é possível verificar que o grau de discordância foi elevado. Esse resultado evidencia que a maioria dos auditores não considera tais fatores como ameaça à execução da auditoria independente. Cabe salientar que essas questões foram elaboradas em concordância com a norma, mas foram, também, baseadas na experiência prática e situações rotineiras dos procedimentos de auditoria.

No entanto, as questões seguintes, as quais trataram de vínculo pessoal entre o auditor e seus clientes, interesse financeiro do mesmo na empresa auditada, grau de parentesco com membros da gestão e relação de trabalho existente anteriormente, foram apontadas como fatores que podem causar a perda da principal característica do auditor externo, a independência. Tais questionamentos foram baseados nas normas e são itens constantemente apresentados em seus capítulos, mesmo assim fornecem ao usuário elevado grau de discricionariedade do entendimento de fatores que influenciam na perda da influência.

A Tabela 2 apresenta o comportamento dos respondentes quanto às questões referentes a atividade do auditor.

Tabela 2: Influência dos Atividades dos Auditores na Perda de Independência

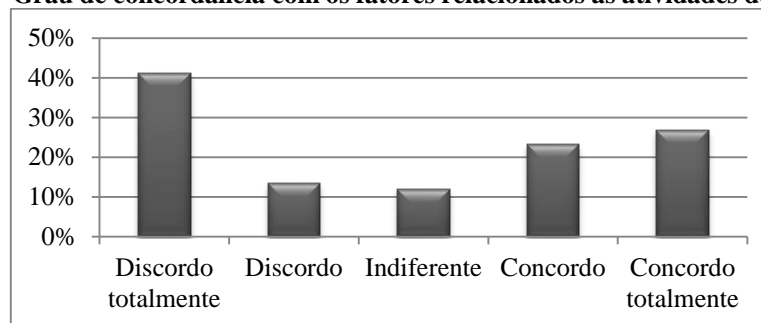
Questão	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Sou indiferente		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Auditor não contador	24	50%	3	6,3%	9	18,8%	6	12,5%	6	12,5%
Trabalhos simultâneos	33	68,8%	5	10,4%	7	14,6%	3	6,3%	0	0%
Contato prévio da empresa	34	70,8%	3	6,3%	10	20,8%	1	2,1%	0	0%
Vínculo Pessoal	8	16,7%	10	20,8%	5	10,4%	16	33,3%	0	0%
Interesse Financeiro	4	8,3%	5	10,4%	2	4,2%	12	25%	25	52,1%
Grau de Parentesco	1	2,1%	2	4,3%	3	6,4%	15	31,9%	26	55,3%
Ex-funcionário	8	16,7%	4	8,3%	2	4,2%	17	35,4%	17	35,4%

Fonte: Dados da Pesquisa

É possível perceber que apesar de ainda as respostas estarem concentradas na discordância, este bloco apresentou alguns questionamentos em que os auditores afirmaram concordar com sua influência na perda de independência, tais como interesse financeiro, grau de parentesco, e ser ex-funcionário, os quais apresentaram alto grau de concordância na influência. Cabe salientar que tais itens eram uns dos mais definidos e difundidos entre as normas anteriormente vigentes, como a norma NBC P1. O resultado dessas questões evidencia um comportamento distinto das questões tanto desse bloco quanto do bloco anterior referente aos clientes.

Para exemplificar de forma ilustrativa o resultado do bloco, a figura 2 apresenta o percentual médio de concordância com as variáveis relacionadas às atividades do auditor.

Figura 2 - Grau de concordância com os fatores relacionados às atividades dos auditores



Fonte: elaborado pelos autores

4.3 Quanto ao Perfil do Auditor

Para esta seção foram elaboradas 5 questões acerca do perfil do auditor. O primeiro questionamento levou em consideração o gênero, onde é questionado se o auditor perde sua independência quando este é do sexo feminino. Para esta questão, obteve-se um grau de discordância total elevado, cerca de 83% (40), enquanto 15% (8) se mostrou indiferente.

Para a segunda alternativa, levantou-se a discussão sobre a cor de pele, e com um percentual ainda mais elevado de discordância total, encontrou-se um nível de 85% (41), enquanto que 15% (7) mostraram-se indiferentes, evidenciando nenhuma influência da cor de pele na perda de independência do auditor.

Além dos fatores anteriores, elencou-se a questão de experiência do auditor. Assim, perguntou-se se o auditor perde a independência quando este é jovem. As respostas para esta alternativa foram evidenciadas de forma um pouco mais distribuída do que as anteriores. Cerca de 77% (37) discordam totalmente da proposição, enquanto 4% (2) discordam parcialmente e 13% (6) mostram-se indiferentes. Apenas 6% (3) concordam parcialmente com a existência deste fator como influência.

A penúltima questão suscitada tratou da remuneração do auditor, buscando identificar se uma baixa remuneração do auditor causa a dependência da empresa auditada. Aproximadamente 81% (39) discordam totalmente da assertiva, enquanto 15% (7) mostram-se indiferentes. A participação daqueles que concordam parcialmente foi de apenas 2% (1), mesmo percentual encontrado por aqueles que discordam parcialmente.

Por fim, abordou-se a respeito da formação básica do auditor, e se o fato de este não possuir formação em contabilidade exerce influência na perda da independência. Nesta questão, verificou-se um percentual de 50% (24) de discordância total, e 6% (3) de discordância parcial. Cerca de 19% (9) optaram por “indiferente”, enquanto que o percentual de concordância foi de 25%, sendo metade deste percentual composto por discordância parcial e metade por discordância total. Tal questionamento surgiu com o propósito de perceber, por parte dos contadores, a possibilidade da atuação de um profissional de áreas diversas, como administração ou direito. No entanto, sabe-se que para se tornar auditor independente é necessário o bacharelado em Ciências Contábeis, o registro nos Conselhos Regionais de Contabilidade, e atender aos dispositivos da CVM.

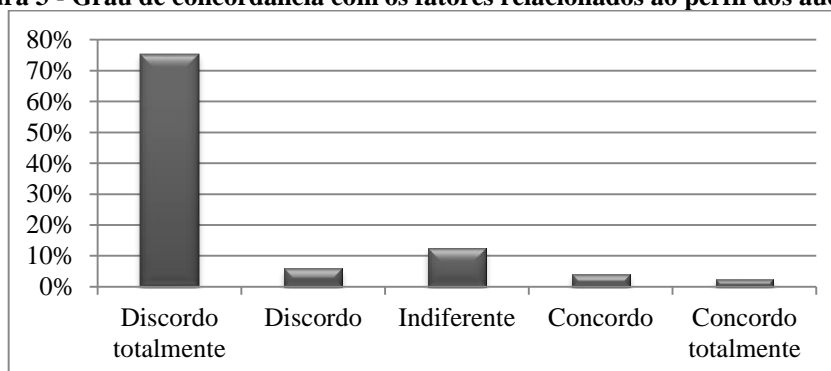
Para essa seção observou-se um grau de discordância elevado constante em todas as questões, podendo analisar-se, genericamente, que, as questões relacionadas ao perfil do auditor elencadas pelo questionário não influenciam a perda da independência do auditor.

Tabela 3: Influência do Perfil do Auditor na Perda de Independência

Questão	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Sou indiferente		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Auditoria Mulher	40	83,3%	1	2,1%	7	14,6%	0	0%	0	0%
Cor de pele	41	85,4%	0	0%	7	14,6%	0	0%	0	0%
Auditor jovem	37	77,1%	2	4,2%	6	12,5%	3	6,3%	0	0%
Baixa Remuneração do Auditor	39	81,3%	1	2,1%	7	14,6%	1	2,1%	0	0%
Auditor não contador	24	50%	3	6,3%	9	18,8%	6	12,5%	6	12,5%

Fonte: Dados da Pesquisa

Nenhuma das questões expostas na Tabela 3 apresentou um grau de concordância significativo, destacando-se das questões restantes o fato de auditor não ser contador. Mesmo assim, dada a obrigatoriedade da formação em contabilidade e registro nos Conselhos Regionais, o percentual de discordância ficou abaixo do esperado, e apresentou um grau de concordância em 25%, contra 56,3% de discordância sobre a perda de influência nos procedimentos de auditoria. A figura 3 ilustra graficamente o comportamento médio do grau de concordância com relação às variáveis de perfil do auditor.

Figura 3 - Grau de concordância com os fatores relacionados ao perfil dos auditores

Fonte: elaborado pelos autores

4.4 Quanto ao Contrato

A última seção do questionário foi composta por 5 questões que referiam-se aos aspectos contratuais como influência na perda da independência. A primeira proposição expressou o contexto de renovação contratual, ou seja, se a renovação do contrato pode causar alguma influência ao auditor. Aproximadamente 79% dos respondentes afirmaram discordar deste fator, 56% (27) discordando totalmente e 23% (11) discordando parcialmente. O grau de concordância parcial foi representado em 15% (7), enquanto apenas 4% (2) concordaram totalmente com a existência da influência desta variável.

Após a renovação contratual, indagou-se a respeito do valor estabelecido contratualmente, e se um alto valor tem a capacidade de causar influência na execução das atividades do auditor independente. Novamente observou-se uma representação maior de discordância em detrimento as outras alternativas, onde 58% (28) apresentou discordância total e 19% (9) discordância parcial. O mesmo percentual foi observado para aqueles que concordam parcialmente (19%), e apenas 4% (2) concordam totalmente com a influência do valor contratual.

A terceira questão tratou sobre a também execução dos serviços de consultoria, juntamente com as atividades de auditoria. Assim, verificou-se que a maioria dos respondentes apresentou um nível de discordância total em 28% (13), enquanto 26% (12) discordam

parcialmente. Quanto aos que concordam, 23% (11) concordam parcialmente com a assertiva, e 15% (7) concordam totalmente, restando apenas 8% (4) de respondentes indiferentes a esta alternativa.

A penúltima questão traz a elaboração das notas explicativas como fator de análise, onde se buscou verificar se a empresa auditada contrata serviços de elaboração das notas explicativas. Apesar de não se contemplar em normativos, algumas empresas realizam esse serviço. Cerca de 42% (20) discordam totalmente desta proposição, enquanto 25% (12) discorda parcialmente. O grau de concordância é evidenciado em 16%, onde 6% concordam parcialmente, e 10% concordam totalmente, sendo os restantes indiferentes a esta alternativa.

Por fim, a última indagação do questionário tratou dos honorários como um fator de influência. Assim, o respondente deveria responder se o auditor perde sua independência quando “O pagamento de honorários é efetuado pela empresa auditada”, visando identificar se o fato de o auditor receber diretamente da empresa auditada, e não através da empresa de auditoria, afetaria a perda da sua independência. Foi verificado um nível de 62% (30) de discordância total e 10% (5) de discordância parcial. A representação de concordância a esta assertiva foi de apenas 14%, sendo 8% (4) de concordância total e 6% (3) de concordância parcial.

É possível observar que as questões contratuais propostas também apresentaram um elevado nível de discordância, indicando que os auditores não veem elevada influência contratual na perda da independência do auditor. No entanto, a questão que envolve a prestação de serviços de consultoria apresenta um resultado diverso, indicando que este fator tem um maior grau de influência na perda da independência do que os demais aspectos contratuais.

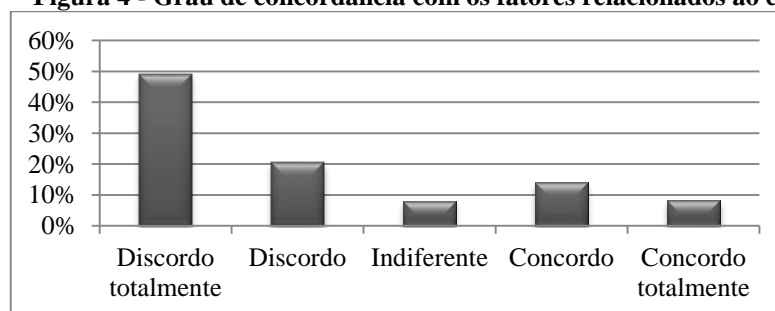
Tabela 4: Influência dos Contratos na Perda de Independência

Questão	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Sou indiferente		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
O contrato será renovado	27	56,3%	11	22,9%	1	2,1%	7	14,6%	2	4,2%
Contrato de grande valor	28	58,3%	9	18,8%	0	0%	9	18,8%	2	4,2%
Serviços de Consultoria	13	27,1%	12	25%	4	8,3%	11	22,9%	7	14,6%
Preparação de NE	20	41,7%	12	25%	8	16,7%	3	6,3%	5	10,4%
Pagamento de Honorários pela empresa auditada	30	62,5%	5	10,4%	6	12,5%	3	6,3%	4	8,3%

Fonte: Dados da Pesquisa

A figura 4, a seguir, apresenta o percentual médio do grau de concordância com as assertivas dispostas na seção referente às questões contratuais.

Figura 4 - Grau de concordância com os fatores relacionados ao contrato



Fonte: elaborado pelos autores

Ao final do questionário foi disposta uma questão discursiva para que fosse possível captar, na opinião dos auditores, os fatores que poderiam proporcionar a perda da independência do auditor. Para esse questionamento foi obtida somente uma resposta, indicando que o auditor perde a independência “quando o auditor defende a posição ou opinião da entidade auditada, a ponto de comprometer a objetividade e imparcialidade do auditor independente”.

Assim, não foi possível obter a quantidade de respostas desejadas para a realização de uma análise de conteúdo indicando os fatores de influência presentes no discurso, cabendo a uma futura pesquisa uma análise aprofundada.

4.5 Relações estatisticamente significativas entre as variáveis do estudo

Nesta seção serão apresentados alguns dos principais resultados obtidos por meio da realização do teste de associação entre as 23 variáveis correlacionadas.

Inicialmente serão apresentadas algumas relações encontradas com as variáveis pertencentes à área 1 - Relação entre o trabalho do auditor e seus clientes. Os resultados encontram-se evidenciados na Tabela 5 a seguir.

Tabela 5: Associação das variáveis relacionadas com a área 1 (clientes)

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Cliente	Rentabilidade do cliente	“Vínculo pessoal com clientes”	0,034
		“Renovação de contrato”	0,000
		“Contrato de grande valor”	0,000
	Cliente antigo	“Trabalhos simultâneos”	0,008
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,021
		“Renovação de contrato”	0,000
		“Estabelecimento de honorários”	0,007

Fonte: elaborado pelos autores

Conforme Tabela 5, foram verificadas associações significativas entre “rentabilidade do cliente” e “vínculo pessoal com clientes” ($p\text{ valor} = 0,034$). Dessa forma, 80% dos respondentes que concordaram que a rentabilidade do cliente influencia na perda de sua independência, também concordaram que o vínculo pessoal provoca a mesma influência.

Verificou-se também uma associação significativa entre a variável “renovação do contrato” e “rentabilidade do cliente” ($p\text{ valor} = 0,000$), em que todos os auditores discordam que perdem a sua independência quando um contrato de um cliente rentável é renovado. Da mesma forma observou-se que todos os auditores também discordaram que a celebração de um novo contrato de um cliente rentável influencia para perda de sua independência ($p\text{ valor} = 0,000$).

A associação significativa entre as variáveis “cliente antigo” e “estabelecimento de honorários” ($p\text{ valor} = 0,007$), apresentou que 93% dos auditores discordaram que o estabelecimento de honorários por um cliente antigo influencia para a perda de sua independência na execução dos trabalhos. Quanto à renovação de um contrato de um cliente antigo, a associação significativa ($p\text{ valor} = 0,000$) indicou que 97% dos auditores também discordaram que este fato influencia para perda de sua independência.

Na associação entre a variável “cliente antigo” e “trabalhos simultâneos” ($p\text{ valor} = 0,008$), todos os auditores discordaram que a realização de trabalhos simultâneos em vários clientes não influencia a perda de sua independência na execução dos trabalhos. Quando as variáveis “cliente antigo” e “vínculo pessoal com clientes” foram associadas ($p\text{ valor} = 0,021$), 85% dos auditores concordaram que o relacionamento com um cliente antigo influencia para perda da independência.

A seguir, serão evidenciadas algumas das relações encontradas com as variáveis delimitadas na área 2 – Relação entre o trabalho do auditor e suas técnicas profissionais.

Tabela 6: Associação das variáveis relacionadas com a área 2 (atividades do auditor)

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Atividades do auditor	Trabalhos simultâneos	“Auditor jovem”	0,021
		“Auditor de baixa remuneração”	0,001
	Vínculo pessoal com clientes	“Rentabilidade”	0,034
		“Auditor não contador”	0,015

Fonte: elaborado pelos autores

No que concerne ao desenvolvimento de trabalhos simultâneos por um auditor jovem, a associação significativa ($p \text{ valor} = 0,021$), indicou que 95% dos auditores afirmaram que este fato não influencia a perda de sua independência na execução de suas atividades. A associação significativa entre as variáveis “trabalhos simultâneos” e “auditor de baixa remuneração” ($p \text{ valor} = 0,001$), também indicou que 95% dos auditores discordaram que o desenvolvimento de trabalhos simultâneos quando o auditor possui baixa remuneração não influencia a perda de sua independência.

Para as associações significantes entre as variáveis “vínculo pessoal com clientes” e “rentabilidade” ($p \text{ valor} = 0,034$), 54% dos auditores discordaram que o vínculo pessoal com clientes rentáveis influencia a perda de sua independência. Já a associação entre o “vínculo pessoal com clientes” quando o “auditor não é contador” ($p \text{ valor} = 0,015$), indicou que 63% dos auditores discordam que este fato também não influencia a perda de sua independência.

Sequencialmente, apresentam-se as relações encontradas com as variáveis delimitadas na área 3 – Relação entre o trabalho do auditor e seu perfil profissional.

Tabela 7: Associação das variáveis relacionadas com a área 3 (perfil do auditor)

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Perfil do auditor	Auditor jovem	“Experiência do contador da empresa auditada”	0,000
		“Segmento diverso do que o auditor é especializado”	0,000
	Auditor de baixa remuneração	“Conhecimento prévio das atividades da empresa”	0,000
		“Contrato de grande valor”	0,026

Fonte: elaborado pelos autores

No que se refere à associação entre o “auditor jovem” quando este “desenvolve uma atividade em um segmento diverso do que ele é especializado”, verifica-se pela indicação da associação significativa ($p \text{ valor} = 0,000$) que todos os auditores discordaram que este fato provoca influência para perda de sua independência.

Ao associar “um auditor jovem” com “um contador experiente na empresa auditada” obteve-se uma relação significativa ($p \text{ valor} = 0,000$) em que todos os auditores também discordaram que este fato influencia para perda de sua independência.

Quanto à relação entre “baixa remuneração do auditor” e o “conhecimento prévio da atividade da empresa auditada” ($p \text{ valor} = 0,000$), todos os auditores discordaram que este fato interfere na perda da sua independência.

No que concerne à relação entre “baixa remuneração do auditor” e a “celebração de um contrato de grande valor” ($p \text{ valor} = 0,026$), todos os auditores também discordaram que este fato interfere na perda da sua independência. Por fim, as principais relações encontradas entre as variáveis delimitadas na área 4 – Relação entre o trabalho do auditor e os contratos será detalhada a seguir.

Tabela 8: Associação das variáveis relacionadas com a área 4 (contratos)

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Contrato	Renovação de contrato	“Expressão no mercado”	0,000
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,035
	Contrato de grande valor	“Conhecimento prévio das atividades da empresa”	0,009
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,020

Fonte: elaborado pelos autores

A partir da relação significativa entre “renovação do contrato” quando o cliente é de “grande expressão no mercado” ($p\text{ valor} = 0,000$), 94% dos auditores discordaram que esta associação influencia a perda de sua independência. Quanto à relação entre “a renovação do contrato” quando se possui um “vínculo pessoal com clientes” ($p\text{ valor} = 0,035$), 89% dos auditores concordaram que esta associação influencia a perda da independência quando na execução de suas atividades.

A associação entre “celebração de contrato de grande valor” com “conhecimento prévio das atividades de uma determinada empresa” ($p\text{ valor} = 0,009$) indicou que 89% dos auditores discordaram que este fato interfere na perda de sua independência.

Pela relação significativa entre a “celebração de um contrato de grande valor” quando existe “vínculo pessoal com algum cliente” ($p\text{ valor} = 0,020$), 90% dos auditores concordaram que esta associação contribui para a perda de independência dos mesmos quando desenvolvem suas atividades.

4.6 Relação entre as análises descritiva e inferencial

Apesar da análise descritiva apresentar pouco mais de 10% de concordância dos auditores quanto aos fatores que relacionam o trabalho do auditor aos clientes (Área 1), a análise inferencial detalhou que 80% desses auditores concordam que a rentabilidade de um cliente e o vínculo pessoal com estes influencia a perda de sua independência. Quanto ao vínculo pessoal com um cliente antigo, 85% desses auditores também concordaram que este fator contribui para perda de sua independência.

Para os fatores que relacionaram o trabalho do auditor as suas técnicas profissionais (Área 2), a análise descritiva apresentou que 40% dos auditores discordaram dos fatores que foram apresentados. Especificamente, a análise inferencial detalhou que esta discordância foi expressa pelos auditores quando trabalhos simultâneos são desenvolvidos por um auditor jovem (95%) ou quando este possui baixa remuneração (95%) e mantém um vínculo pessoal com clientes rentáveis (54%) e não é contador (63%).

A análise descritiva ainda apresentou que mais de 70% dos auditores apresentaram discordância dos fatores que foram relacionados ao seu perfil (Área 3). Destarte, a análise inferencial evidenciou que esta discordância foi distribuída entre o auditor jovem desenvolver uma atividade de segmento diverso do que ele é especializado (100%) ou ainda quando este se relaciona com um contador experiente na empresa auditada (100%). A discordância dos auditores quanto à perda de sua independência também ocorreu quando o auditor possui baixa remuneração e possui um conhecimento prévio da atividade da empresa auditada (100%) ou quando celebra um contrato de grande valor e possui baixa remuneração (100%).

Para os fatores que relacionaram o trabalho do auditor ao contrato (Área 4), a análise descritiva apresentou pouco mais de 10% de concordância dos auditores quanto as variáveis que influenciam a perda de sua independência. Destes, a análise inferencial apresentou que 89% concordaram que a renovação de um contrato quando se possui vínculo pessoal com clientes provoca a perda de sua independência, assim como 90% concordaram que essa perda ocorre mediante celebração de um contrato de grande valor quando se existe esse vínculo.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi verificar quais fatos, segundo os profissionais de auditoria independente, exercem influência na perda da independência na execução da atividade, tendo como ponto de partida a abrangência e subjetividade das normas de auditoria. Desta forma, é atribuída ao auditor a responsabilidade pelo julgamento de relações e eventos que influenciem o exercício da auditoria descaracterizada pela sua independência.

Assim, através das análises realizadas, pode-se concluir que os auditores apresentaram maior grau de discordância dos fatores dispostos no questionário. No entanto, os fatores relacionados às atividades dos auditores, segunda seção do questionário, apresentou maior concordância pelos respondentes quando analisando a média, indicando uma maior presença da influência na perda da independência do auditor.

Foram apontados ainda, resultados com elevado grau de discordância (mais de 80%), os quais se referiam ao gênero feminino, e cor de pele. Segundo os respondentes, estes fatores não exercem influência na perda da independência, assim como eventual baixa remuneração do auditor. Desta forma, verifica-se que as questões que mais apresentaram discordância pertenciam à categoria de perfil do auditor, presumindo-se que este não interfere na prestação do serviço.

As questões relacionadas aos clientes e às especificidades contratuais apresentaram um grau de discordância aproximado, sendo o último um pouco mais influente na perda da independência, apresentando percentual timidamente elevado de concordância.

Apesar de a análise em bloco apresentar um grau de discordância elevado em sua média, quando são observadas questões individuais nota-se um destaque para a concordância da perda da independência referente à rentabilidade gerada pela empresa auditada, assim como o fato de esta ser cliente antigo, ambas relacionadas ao bloco 1 - cliente. Os fatores que mais se destacaram foram os que envolvem interesse financeiro da empresa, o fato de auditor ser ex-funcionário e também haver um grau de parentesco, elencadas no bloco 2 – atividades do auditor.

Devido às muitas relações estatísticas encontradas, sugere-se, para pesquisas futuras, que autores acrescentem mais variáveis de atividades do auditor, principalmente relacionadas as relações entre auditor e cliente, além de elencar mais variáveis de perfil, a fim de identificar o comportamento atribuído às variáveis semelhantes.

Os resultados encontrados durante a pesquisa indicam que apenas alguns fatores receberam destaque durante a aplicação do questionário quanto à sua influência, suscitando um interesse de estudo aprofundado dos determinantes na perda da independência do auditor externo. Além disso, provocam uma discussão acerca das reais condições de risco da independência e da possível necessidade de atualização ou modificação dos normativos, sendo verificado, primeiramente, se os auditores têm o conhecimento dessas normas e se as consideram fundamentais para o eficiente desempenho de sua atividade.

O estudo apresenta uma participação reduzida dos profissionais atuantes em âmbito nacional, desta forma, representando comportamento encontrado apenas na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco. Assim, tem-se também, como objetivo para pesquisa futura, a ampliação da amostra para melhor entendimento do comportamento do auditor independente no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 2010.

AZEVEDO, F. B.; COSTA, F. M. Efeito da Troca da Firma de Auditoria no Gerenciamento de Resultados das Companhias Abertas Brasileiras. **Revista de Administração Mackenzie**,

v. 13, n. 5, p. 65-100, 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1678-69712012000500004>

BECKER, C. L.; DEFOND, M. L.; JIAMBALVO, J.; SUBRAMANYAM K, R. The effect of audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**, v. 15, n. 1, Spring 1998. DOI: 10.1111/j.1911-3846.1998.tb00547.x.

BROWN, G. R. Changing audit objectives and techniques. **The Accounting Review**, v. 37, n. 4, Oct. 1962.

CARVALHO, L.N.; PINHO, R. C. S. Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente – Um Estudo Exploratório sobre a Região Nordeste. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 23-33, jan/abr, 2004. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772004000100002>.

BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. 1997.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. 2009.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. 2010.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. 2009.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. 2009.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TA 220 (R1) – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis. 2014.

_____, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. 2014.

DIAS, F.; REIS, J. Auditoria Independente. In: IX INIC e V EPG - UNIVAP – 2005 – IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, 2005. **Anais ...**, 2005. Disponível em: <[http:// biblioteca.univap. br/dados/INIC /cd/inic/IC6 %20anais/IC6-66.PDF](http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-66.PDF)>. Acesso em: 10 de maio de abril de 2014.

FIRMINO, J. M.; PAULO, E. Aspectos Comportamentais no Julgamento Profissional dos Auditores Independentes. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 3, p. 17-40, 2013.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. A Contribuição do

Rodízio de Auditoria para a Independência e Qualidade dos Serviços Prestados: Um Estudo Exploratório Baseado na Percepção de Gestores de Companhias Abertas Brasileiras. **Revista de Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n.3, p. 149-167, jul./set., 2008.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

JENSEN, M. C.; MACKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.94043>

OLIVEIRA, A. Q.; SANTOS, N. M. B. F. Rodízio Brasileiro de Firms de Auditoria: A Experiência Brasileira e as Conclusões de Mercado. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91-100, set./dez. 2007. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000400009>.

SOUZA, J.C.; SCARPIN, J.E. Fraudes Contábeis: As respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. In: SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 3., 2006. **Anais...**, 2006. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/>>.

STAHN, S. P. **Estudo Exploratório da Falta de Qualidade nos Trabalhos de Auditoria Independente**, 2005. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) - Pontifícia Universidade Católica – PUC, São Paulo, 2005. Disponível em: <www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1278>.